



RESOLUCIÓN DE 19 DE DICIEMBRE DE 2019, DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS, POR LA QUE SE DICTA LA INSTRUCCIÓN Nº 3/2019, SOBRE LOS CRITERIOS A SEGUIR EN DETERMINADAS CUESTIONES RELATIVAS A LAS EJECUCIONES FIDUCIARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

La Ley 15/2018, de 22 de noviembre, sobre la tributación de la fiducia aragonesa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOA núm. 240, de 13/12/2018), regula el procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia conforme a lo dispuesto en el Libro Tercero, Título IV, del Código de Derecho Foral de Aragón, texto refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (en adelante CDFA). El objetivo de esta regulación, manifestado en su exposición de motivos, es ajustar la normativa fiscal a la regulación civil aragonesa, caracterizada principalmente por una herencia pendiente de asignación en la que no hay causahabientes hasta que los designe el fiduciario.

El Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Aragón-Estado sobre esta ley, adoptado por resolución publicada en el BOE y el BOA el 21 de noviembre pasado, no afecta a su vigencia, sin perjuicio de que de ese acuerdo puedan derivarse cambios normativos en los próximos meses.

Prospectivamente, en la situación nacida tras la entrada en vigor de la Ley 15/2018, es preciso fijar criterio de cómo actuar cuando exista una ejecución fiduciaria (total o parcial) y por tanto deba presentarse, conforme al apartado 3 del artículo 133-2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (TR), la correspondiente autoliquidación.

La singularidad que plantean estos casos, y que no contempla la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), reside, fundamentalmente, en la existencia de un usufructo con carácter previo a la atribución de la nuda propiedad.

Por otro lado, constatada la cambiante regulación fiscal de esta figura en los últimos años, y las distintas vicisitudes que esa normativa ha experimentado (por derogaciones, declaraciones de nulidad o juicios de inaplicabilidad entre otras), resulta también conveniente establecer pautas de actuación respecto de las ejecuciones fiduciarias correspondientes a fallecimientos anteriores a la entrada en vigor de la ley 15/18.

Por todo ello, dispongo:

Primera. - Criterios aplicables sobre el artículo 133-2 del Texto Refundido ("Procedimiento para liquidar las herencias ordenadas mediante fiducia").

A los efectos de fijar una pauta general de actuación, pueden distinguirse las siguientes situaciones:

1. Ejecución por vía testamentaria.

Es el caso de que no se ejecute la fiducia por actos inter vivos sino por vía testamentaria como prevé el artículo 456.2 CDFA.



Sin desconocer la amplitud de la casuística que pueda derivarse de combinar el destino final de cada uno de los derechos proyectados sobre cada bien, en el supuesto más habitual (herencia de bienes consorciales a descendientes) debe considerarse, a efectos fiscales, la existencia de una triple vía de adquisición:

- Por vía hereditaria del cónyuge viudo se recibe la mitad del valor de la plena propiedad. Lo adquirido de este modo tributa por el concepto mortis causa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) al realizarse su hecho imponible, que se devenga en ese momento de modo independiente a las otras dos adquisiciones que ahora se detallan.
- Por ejecución fiduciaria de la herencia del cónyuge primeramente fallecido se recibe el valor de la nuda propiedad de la mitad consorcial atribuible al mismo.
- Por fallecimiento del cónyuge viudo se extingue el usufructo (artículo 301.1.a CDFA) sobre la mitad del valor correspondiente al cónyuge fallecido en primer lugar.

Así identificadas las alteraciones patrimoniales, hay que ponerlas en relación con el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD) que contempla las reglas de liquidación de la nuda propiedad y el usufructo inspirándose en la situación propia del derecho común, caracterizada por el nacimiento simultáneo del llamamiento sobre la nuda propiedad y el usufructo. El análisis de este precepto es necesario para coordinar el claro mandato de la ley 15/2018 sobre el momento de devengo de la adquisición de la nuda propiedad deferida mediante encargo fiduciario con las reglas fiscales reglamentarias de extinción del usufructo.

Adaptándose a la normativa del Código Civil, el criterio reglamentario responde a la idea de que en el momento de la adquisición de la nuda propiedad se está ante el inicio de una adquisición del pleno dominio de un bien, debiendo tributar en consecuencia en función de ese valor total. Lo que el reglamento precisa es que esa única liquidación queda escindida en dos momentos: en el de adquisición de la nuda propiedad (normalmente al tiempo del fallecimiento) se grava ésta con el tipo medio, quedando aplazada la correspondiente al valor del usufructo al momento de su adquisición o extinción.

La singularidad civil aragonesa no tiene cómodo encaje en este esquema porque la liquidación al adquirente de la nuda propiedad debe hacerse en el momento de la ejecución fiduciaria conforme al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes en ese momento. Por su parte, la liquidación fiscal por la extinción del usufructo habría de hacerse, literalmente, sobre la base del valor atribuido en la constitución del mismo, pero aplicando un tipo medio efectivo de gravamen que no podría determinarse hasta un momento posterior como es, en el caso de la fiducia, el de la adquisición de la nuda propiedad.

Dicho de otro modo, el esquema del RISD de calcular un tipo medio efectivo conforme a los valores de los bienes en el momento del fallecimiento para aplicarlo entonces al adquirente de la nuda propiedad, y tenerlo ya determinado para su posterior aplicación en la consolidación del usufructo, difiere de la estructura temporal de la fiducia en la que la adquisición de la nuda propiedad y la extinción del usufructo son simultáneas y se producen en un momento posterior al fallecimiento.



Ante esta manifiesta distorsión del elemento temporal contemplado en el RISD, es preciso buscar, en los supuestos de dominio desmembrado y presencia de una ejecución fiduciaria, una interpretación que resulte más acorde con la finalidad del precepto que la que resultaría de su literal aplicación.

Esa interpretación debe basarse en la consideración de (1) configurar una única liquidación por la adquisición del pleno dominio y (2) en la lógica de aplicar a esa liquidación un tipo medio efectivo de gravamen calculado sobre el valor de los bienes en un mismo momento. Y en esa tesitura, el carácter nuclear de la nuda propiedad lleva a fijar en el instante de su adquisición el tiempo de valoración de los bienes a efectos de calcular el tipo medio de gravamen además del resto de elementos de la liquidación.

Consecuentemente, en el caso de ejecución testamentaria se considerará, a efectos fiscales, que se produce la adquisición simultánea de la nuda propiedad y el usufructo, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen que resulte de la valoración íntegra de los bienes en el momento de la ejecución fiduciaria. Por tanto, no es necesario autoliquidar como dos hechos imposables distintos, debiendo hacerse conjuntamente como corresponde a una adquisición en plena propiedad.

2. Ejecución por actos inter vivos (sea total o parcial)

2.1.- Llamamiento sobre el valor de la nuda propiedad.

Si la ejecución concierne sólo al valor de la nuda propiedad de un bien privativo del fallecido o a la mitad de un bien consorcial integrado en la herencia yacente, en congruencia con lo razonado en el apartado anterior, se valora el bien en ese momento de la ejecución fiduciaria y se aplica sobre la nuda propiedad el tipo medio efectivo que correspondería al valor íntegro. La nuda propiedad se cuantifica en función de la edad del usufructuario en ese momento.

Dichos valor y tipo medio serán los que se tomen en consideración cuando se produzca la extinción del usufructo. También habrá que referir a la fecha de adquisición de la nuda propiedad el cálculo del porcentaje que corresponde aplicar sobre el bien para valorar el usufructo que se extinga.

2.2.- Atribución gratuita de la plena propiedad de un bien.

En estos supuestos hay que distinguir tres potenciales transmisiones:

- Una, por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente.
- En segundo lugar, la adquisición lucrativa inter vivos correspondiente al usufructo.
- Finalmente, por la ejecución fiduciaria se recibe, vía hereditaria del cónyuge fallecido, la mitad del valor de la nuda propiedad.

Esos tres desplazamientos pueden agruparse, a los efectos que ahora interesan, en dos, distinguiendo el primero de los dos últimos.



La adquisición de la mitad consorcial correspondiente al viudo supone el devengo, como transmisión lucrativa inter vivos, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto de la segunda agrupación, esto es, la que contempla tanto la adquisición del usufructo como la de la mitad del valor del bien integrado en el caudal relicto, es necesario referirse nuevamente al artículo 51 RISD para concluir inmediatamente en que, de las distintas alternativas que ofrece este artículo para gravar la adquisición de la nuda propiedad y el usufructo, ninguna contempla exactamente la situación jurídica resultante.

En atención a la realidad jurídica y patrimonial, en la que especialmente debe contemplarse la adquisición simultánea de la nuda propiedad por vía hereditaria y el usufructo por acto inter vivos, se liquidará del siguiente modo:

- Sobre la nuda propiedad, calculada en función del valor del bien y la edad del usufructuario en ese momento, se aplicará el tipo medio efectivo de gravamen que corresponde.
- Por el usufructo adquirido lucrativamente inter vivos se tomará la mayor de dos liquidaciones:
 - o La que corresponda a la consolidación mortis causa del usufructo, tomando como valor del bien y edad del usufructuario los que sean en ese momento. De prevalecer esta alternativa, la unión de esta liquidación y la que resulte de la nuda propiedad antes descrita, equivale a liquidar en pleno dominio como adquisición mortis causa.
 - o La que corresponda a una adquisición lucrativa inter vivos. De prevalecer ésta, se acumulará a la que corresponda por la mitad del valor del bien consorcial que no formaba parte del caudal relicto del comitente

3. Extinción de la fiducia por alguna de las causas previstas en los artículos 462 y 463 CDFA

Cuando concorra alguna de las situaciones previstas en el artículo 462, y señaladamente el fallecimiento del viudo sin haber ejecutado la fiducia, se seguirá, atendiendo al llamamiento hereditario que surja de la extinción de la fiducia, el criterio fijado en el apartado 1 de esta primera instrucción, por entender que es en ese momento cuando se produce el devengo del impuesto conforme al artículo 448 CDFA y el 24.3 LISD.

Segunda. – Régimen aplicable a las ejecuciones fiduciarias correspondientes a fallecimientos anteriores a 14 de diciembre de 2018.

Como guía general, a cada ejecución se le aplicará la normativa vigente en el momento del fallecimiento del comitente. Dada la casuística situación creada por distintas Sentencias y Resoluciones económico-administrativas sobre las disposiciones aprobadas en los últimos años, cuando resulte, en función de la fecha de fallecimiento, que la normativa entonces vigente se ha declarado



nula o es “inaplicable”, habrá que tomar como régimen legal el que los órganos judiciales o revisores hayan propuesto como interpretación de la ley del impuesto.

En atención a ello, pueden marcarse los siguientes hitos y los correspondientes ámbitos temporales:

- Para fallecimientos anteriores a 1 de mayo de 1958 (fecha de entrada en vigor del Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 de marzo de 1958), las ejecuciones han de tributar conforme a los valores y normativa del momento de cada ejecución.
- Para los fallecimientos desde 1 de mayo de 1958 hasta 6 de diciembre de 1991 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), el artículo aplicable sería el 33.9 del Decreto 176/1959.

Tal norma disponía que: *En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se practique a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girará con carácter provisional por igual a todos los herederos, cuando no hubiese disposición en contrario.*

Al formalizarse la Institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiese lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fuesen de cuantía menor que las satisfechas provisionalmente, no habrá derecho a devolución alguna.

Esta norma preconstitucional, aplicable a las ejecuciones correspondientes a los fallecimientos producidos en el intervalo indicado, preveía un sistema de liquidación a cuenta similar al que recogió años más tarde el artículo 54.8 RISD declarado posteriormente nulo por la STS de 30 de enero de 2012. La principal diferencia entre ambos es que el anterior en el tiempo negaba la devolución cuando así procedía del cálculo necesario para fundamentar la liquidación complementaria.

Si una vez ejecutada totalmente la fiducia resultara un importe a devolver, a pesar de que el citado artículo 33.9 no ha sido declarado ni inconstitucional ni nulo, en congruencia con el criterio seguido por esta Administración en los últimos años, se procederá a reconocer el derecho a la devolución.

- Fallecimientos entre 6 de diciembre de 1991 y 1 de enero de 2013 (fecha de entrada en vigor de la Ley 10/12, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la comunidad Autónoma de Aragón).

La delimitación de este ámbito temporal se traza considerando que la STS de 30 de enero de 2012 anuló el artículo 54.8 RISD con el efecto retroactivo propio de tal tipo de vicio en una norma reglamentaria. Por su parte, la fecha final de este periodo es la de entrada en vigor de la citada ley aragonesa que dio redacción al artículo 133-2 TR.



Entre ambas fechas, otra ley aragonesa (la 26/03, de Medidas Tributarias y Administrativas), estableció un sistema de liquidación fiscal de la fiducia que debe considerarse inaplicable según el criterio del TEAC.

En efecto, tras la anulación del artículo 54.8 RISD, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón consideró el 25 de octubre de 2012 inaplicable la normativa aragonesa vigente hasta diciembre de 2012. Tal calificación, a juicio de esta Dirección General de Tributos, resultaba gravemente dañosa y errónea y planteó en enero de 2013 un Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El TEAC, en su Resolución de 10 de octubre de 2013, confirmó el criterio expresado por el TEAR de Aragón en el sentido de entender que dicho precepto legal autonómico ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permita su efectiva aplicación.

La STSJ Aragón de 6 de abril de 2016 ratifica el criterio del TEAC y del TEAR.

Tras estos pronunciamientos resulta que para este periodo no hay norma directamente aplicable y debe procederse a interpretar la normativa general del impuesto.

Conforme a la STSJ de Aragón 280/19 de 12 de abril y la Resolución del TEAC de 18 de enero de 2018, el régimen que realmente hubiera procedido entre diciembre de 1991 y enero de 2013 es el de liquidar la fiducia como un fideicomiso aplicando lo dispuesto en los tres primeros apartados del artículo 54 RISD.

Por tanto, y dado que esos apartados del artículo 54 RISD se resumen en una liquidación inicial a cargo del fiduciario sobre el valor de la nuda propiedad y en posteriores liquidaciones para cada causahabiente aplicando en cada ejecución la normativa vigente en cada momento, para ejecuciones derivadas de fallecimientos producidos en este intervalo de tiempo son aplicables los criterios expuestos en la disposición primera

En estos casos, una vez determinada la cuota tributaria conforme a estas instrucciones, procederá la deducción de las cuotas pagadas por el fiduciario tal y como señala el apartado 2 del artículo 54 RISD, pero no las que pudieran haberse ingresado por aplicación de la normativa anulada judicialmente (artículo 54.8 RISD) o declarada en vía de revisión administrativa "inaplicable" (artículo 133-2 TR en la redacción dada por la ley 26/03).

- Fallecimientos entre 1 de enero de 2013 y 14 de diciembre de 2018.

Se aplicará a las ejecuciones correspondientes a fallecimientos acaecidos entre ambas fechas la redacción que la Ley 10/12 dio al artículo 133-2 TR

Tercera. – Aplicación del principio de confianza legítima.

Durante al menos los últimos 30 años se ha venido aplicando un sistema de liquidación de la fiducia que, con matices y apoyos normativos diversos, ha consistido esencialmente en una li-



liquidación inicial (a cargo de contribuyentes que en ese momento podían no tener la consideración de herederos) en espera de la tributación que finalmente pudiera resultar de la completa ejecución fiduciaria. Sin valorar, por subjetivo, el impacto que tal sistema de “pendencia” podía producir en los contribuyentes por obligar, desde una perspectiva global a todos ellos, a la presentación de ulteriores autoliquidaciones a ingresar y a la solicitud de devolución de ingresos si el reparto final no era el mismo que se tuvo en cuenta en la liquidación inicial, lo cierto es que la trascendencia para la Hacienda Pública de esos ulteriores “ajustes” no era significativa.

Además, a pesar de sus vicisitudes en vía contenciosa y administrativa, este sistema, por su definición normativa y por la conducta expresa o tácita mantenida por esta Administración, consolidó unos ingresos para el sujeto acreedor de la obligación tributaria y pudo crear también unas expectativas de certeza y seguridad en los contribuyentes que podrían resultar frustradas ahora por la compleja aplicación de las inesperadas consecuencias que en el ámbito procedimental competencia de esta Dirección General se derivan de los pronunciamientos del TEAC y el TS.

Por ello, en atención al principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, y singularmente por el principio de confianza legítima, no existiendo riesgo apreciable de lesión al interés público, y considerando razones de eficiencia administrativa y de minoración de cargas formales a los contribuyentes, las ejecuciones fiduciarias correspondientes a fallecimientos anteriores a 1 de enero de 2013, aún autoliquidadas conforme a la normativa anterior en sentido distinto al que proponen estas instrucciones, no serán objeto preferente de comprobación salvo que concurrieran otros motivos de regularización o se considerara que existe en la presentación de este tipo de autoliquidaciones la intención de aprovechar ventajosamente la peculiar situación creada por los aparentes vacíos normativos.

Cuarta. - Liquidación en el momento de la ejecución total de la fiducia en caso de la “opción” de autoliquidación con cargo a la herencia yacente prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 del Texto Refundido.

El artículo 133-2 del TR establece un régimen general de tributación de la fiducia en sus apartados 2 a 4. Este régimen general consiste en la presentación de una declaración informativa en un plazo cuyo cómputo se inicia con el fallecimiento del causante y la presentación de autoliquidaciones por cada ejecución fiduciaria cuando éstas se produzcan.

Como opción diferenciada de este régimen general, la ley prevé la presentación con cargo a la herencia yacente de una autoliquidación por parte de su administrador que, en el momento de la ejecución total de la fiducia y conocido el destino de los bienes, se regulariza con las liquidaciones a los sujetos pasivos por la parte del caudal relicto que realmente se defiera a cada uno.

La ley no desciende a regular los pormenores de esta opción.

Respecto al primer momento de la misma, esto es, la presentación de la autoliquidación con cargo a la herencia yacente, la Resolución de 18 de junio de 2019, del Director General de Tributos y, principalmente, la Orden HAP/975/2019, de 26 de julio, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se dictan normas de presentación de la autoliquidación a cargo de la he-



rencia yacente en las sucesiones ordenadas mediante fiducia, fijaron los criterios para su aplicación.

Sobre tal autoliquidación simplemente procede añadir ahora que la concurrencia de beneficios fiscales, singularmente los derivados de la sucesión empresarial, deberá dilucidarse con atención preferente a lo dispuesto en el artículo 131-4 TR.

Respecto al segundo momento contemplado en esta opción, procede señalar ahora criterio administrativo que clarifique los detalles de la misma.

Como marco y fundamento del mismo debe tenerse en cuenta que esta posibilidad de tributación se configuró legalmente como una “*opción*” diferenciada del régimen general. Opción que aparenta responder a la idea de certidumbre y seguridad en la liquidación y que ha de resultar de especial interés para aquellas herencias que no superan el importe máximo del beneficio fiscal previsto en el artículo 131-5 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos que, en su redacción vigente, excluye de tributación las adquisiciones hereditarias de hasta 500.000 euros en favor de los familiares más próximos.

Para este colectivo que, de no estar la herencia sometida a fiducia, aplicando normativa y valores vigentes al momento del fallecimiento del causante no le resultaría deuda tributaria, el régimen general de la fiducia, en lo que tiene de dejar pendiente la posible contingencia fiscal, puede resultar más gravoso.

En efecto, por un lado, asumirían la obligación de presentar anualmente una declaración informativa de los bienes que conforman la herencia yacente. Por otro, de la incertidumbre sobre la regulación aplicable en el momento de la ejecución fiduciaria, podría resultar la aplicación de valores y normativa que determinasen una tributación superior a la que hubiera correspondido de haber considerado las condiciones existentes en el momento del fallecimiento.

A efectos prácticos, resultaría de esta visión un sistema de tributación semejante, si bien no idéntico, y en cualquier caso voluntario, al previsto en la normativa anterior a la Ley 15/18.

En definitiva, la opción prevista en el apartado 5 del artículo 133-2 puede proporcionar desde el momento del fallecimiento del causante, a quien se acoge a la misma, certidumbre respecto al resultado de la liquidación tributaria, a la vez que evita el coste fiscal indirecto que para el obligado tributario supone la necesaria medida de control consistente en la declaración informativa anual. Certidumbre que no concurre en caso de tener que liquidar atendiendo a los valores y normativa vigente en el momento de la futura ejecución fiduciaria prevista en la regla general.

En consonancia con esa interpretación finalista, el criterio a seguir en el momento de la ejecución total de la fiducia es el siguiente:

1. No existe obligación de autoliquidar con cada ejecución parcial.

Por todas las oficinas gestoras se hará un seguimiento especial de aquellas sucesiones en las que exista un encargo fiduciario. Así, una vez conocida tal circunstancia, se harán, hasta que se complete totalmente la ejecución, comprobaciones periódicas para determinar las eventuales eje-



cuciones parciales que pudieran efectuarse en el futuro. Del resultado de tales comprobaciones deberá llevarse adecuado registro.

2. Una vez completado el encargo fiduciario se dispone de toda la información necesaria para practicar la autoliquidación definitiva por esa sucesión en el plazo de 6 meses conforme al apartado 3 del artículo 133-1 del texto Refundido.

3. Considerando como contribuyentes a los causahabientes resultantes del llamamiento hereditario ejecutado mediante fiducia, se liquidará la deuda conforme a los valores y normativa que sirvieron para la autoliquidación inicial a cargo de la herencia yacente. Para la cuantificación de la parte de caudal relicto que corresponde fiscalmente a cada uno de ellos, se estará a la parte proporcional que realmente se le haya deferido a lo largo de toda la situación de pendencia hereditaria.

4. A la cuota así obtenida se le restará, en proporción a las respectivas bases imponibles, la inicialmente ingresada con cargo a la herencia yacente. La cantidad resultante será la que proceda ingresar o devolver.

Dada la singularidad de la estructura temporal de la figura foral, dado el sistema de cálculo de cuota final propuesto, y considerando los artículos 26, 31 y 32 de la Ley General Tributaria, la liquidación, sea a ingresar o a devolver, se practicará inicialmente sin intereses de demora.

Zaragoza, a fecha de firma electrónica

Francisco Pozuelo Antoni
Director General de Tributos

JEFES/AS DE SERVICIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
JEFES/AS DE SECCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
SUBDIRECCIONES PROVINCIALES DE HACIENDA DE HUESCA Y TERUEL
OFICINAS LIQUIDADORAS DE ARAGON